



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 16/11/2020

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2357

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **17-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της παρούσας απόφασης.

Επί της από **17-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 58.713,62€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 60.216,69€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 8.398,95€ ήτοι συνολικό ποσό 127.329,26€.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος καθώς και έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013) καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014).

Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών προϊόντων του προσφεύγοντος και μετά την αξιολόγηση όλων των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, προσδιορίστηκε για το οικονομικό έτος 2014 προσαύξηση περιουσίας ποσού 188.072,48€, η οποία φορολογήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 δεν προέκυψαν διαφορές.

Ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

Α. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση

καταλογιστικής πράξης φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01.2013-31.12.2013). Αντίθεση στο νόμο και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Η αρμόδια φορολογική αρχή είχε εκπέσει, για το ως άνω οικονομικό έτος, του δικαιώματός της για καταλογισμό φόρου εισοδήματος λόγω της παρέλευσης της τασσόμενης εκ του νόμου πενταετούς παραγραφής, μη δυνάμενης η τελευταία να παραταθεί σε δεκαετή ελλείψει νέων «επιβαρυντικών» συμπληρωματικών στοιχείων.

Β. Παρανόμως εκδοθείσα οριστική καταλογιστική πράξη για το οικονομικό έτος 2014 καθόσον αποδεικνύεται πλήρως και αιτιολογείται επαρκώς η προέλευση και η φύση των υπό αμφισβήτηση τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του. Ο προσφεύγων προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς για κάθε μία από τις καταλογισθείσες πιστώσεις, οι οποίοι θα αναλυθούν κατά περίπτωση κατωτέρω.

Γ. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

Δ. Έλλειψη αιτιολογίας ως ειδικότερη περίπτωση παράβασης νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (20.01.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου πρώτου παρ. Δ' υποπαρ. Δ.2. παρ. 18 περ. β' ν. 4254/2014 προστέθηκαν στο άρθρο 72 παρ. 11 ν. 4174/2013 οι διατάξεις των εδ. γ' και δ', σύμφωνα με τις οποίες, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (13.01.2020): *«Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα*

Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4254/2014 (07.04.2014): «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2350/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (ήδη αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, ενόψει και των κριθέντων με τις ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934-2935/2017 7μ., 172/2018 7μ., κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους [...].» Η κρίση αυτή επαναλήφθηκε στις υπ' αριθμ. 2354/2018 (5μ., σκέψη 14 της απόφασης) και 732/2019 (7μ., σκέψη 8 της απόφασης) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου Δικαστηρίου.

Επειδή, επικαλούμενα τα ως άνω κριθέντα με τις υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια κρίνουν παγίως (βλ. αντί άλλων υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης) ότι «η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα [είναι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας], όπως αυτή ισχύει μετά την προσθήκη σε αυτήν τρίτου και τέταρτου εδαφίου με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η οποία αφενός περιέχει πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής, με την έκδοση, και όχι πλέον την κοινοποίηση, των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου, προστίμων και αφετέρου υπάγει στη ρύθμιση αυτή και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, **παρατείνει εμμέσως το χρόνο παραγραφής της σχετικής**

αξιώσεως του Δημοσίου και, εφόσον καταλαμβάνει και χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου που εισάγει την παράταση έτους, ήτοι του νόμου 4254/2014, είναι ανίσχυρη, κατά τα ήδη κριθέντα [...] (ΣτΕ 1738/2017 Ολ.), ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για το λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικώς σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και το οποίο αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης, ήτοι την 18/05/2020, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο εισοδήματος είχε υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή όφειλε να του κοινοποιήσει τη σχετική πράξη έως τις 31.12.2019.

Επειδή, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 732/2019 (7μ.), 2354/2018 (5μ.) και 2350/2018 (5μ.) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως αυτά εξειδικεύθηκαν περαιτέρω με την πάγια νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. αντί άλλων προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 734/2020 (1μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών· πρβλ. και υπ' αριθμ. 58/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, υπ' αριθμ. 861-863/2020 (1μ.) αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και υπ' αριθμ. 2966/2020 (3μ.) απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' ν. 4174/2013 [όπως αυτή προστέθηκε το 2014 με το ν. 4254/2014 και ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (18.05.2020)] νομίμως, υπό το πρίσμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, καταλαμβάνει (αναδρομικά) αξιώσεις του Δημοσίου φορολογικής φύσης που έχουν γεννηθεί εντός της περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 (ημερολογιακό έτος 2013) και συνεπώς κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών διακόπηκε η κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013) 5ετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος (και τις σχετικές προσαυξήσεις) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013. Ως εκ

τούτου, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής:

« Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον

κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η φορολογική αρχή μετά την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και των στοιχείων που προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προσδιόρισε τις παρακάτω αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2605			11/01/2013	.....	118.034,44	7.034,44
2611			25/01/2013	.....	702,00	702,00
2637			21/02/2013	.....	181.655,90	60.551,97
2638			21/02/2013	.....	209.298,15	69.766,05

2643	.....	.....	25/02/2013	.....	950,00	950,00
2680	.....	.....	10/04/2013	.....	702,00	702,00
2696	.....	.....	29/04/2013	.....	702,00	702,00
2710	.....	.....	13/05/2013	.....	225.000,00	56.250,00
2782	.....	.....	19/07/2013	.....	415,00	415,00
2788	.....	.....	30/07/2013	.....	454,00	454,00
2812	.....	.....	28/08/2013	.....	950,00	950,00
2833	.....	.....	23/09/2013	.....	200,00	200,00
2835	.....	.....	26/09/2013	.....	739,00	739,00
2845	.....	.....	08/10/2013	.....	2.000,00	666,67
2862	.....	.....	23/10/2013	.....	950,00	950,00
2879	.....	.....	13/11/2013	.....	1.000,00	333,33
2888	.....	.....	28/11/2013	.....	739,00	739,00
2915	.....	.....	20/12/2013	.....	950,00	950,00
ΣΥΝΟΛΟ					627.407,05	203.055,46

Στη συνέχεια, από το ανωτέρω ποσό των 203.055,46€ που αναλογούσε στον προσφεύγοντα, αφαίρεσε το καθαρό δηλωθέν εισόδημά του συνολικού ύψους 14.982,98€ και καταλόγισε τελικώς ως προσαύξηση περιουσίας για το οικονομικό έτος 2014 το ποσό των 188.072,48€.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την έκθεση ελέγχου, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως αυτοί προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρουμε ανά περίπτωση τα εξής:

Ως προς την ακόλουθη πίστωση:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2605			11/01/2013	.....	118.034,44	7.034,44

Επειδή για την παραπάνω πίστωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο και δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι αφορά σε πίστωση.

Επειδή ο έλεγχος στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει σχετικά: «Την 11/01/2013 ο ελεγχόμενος απέστειλε από την Κύπρο από τον προσωπικό του λογαριασμό στην με αρ. έμβασμα ποσού 118.034,44€. Κατά την 9/1/2013 ο εν λόγω λογαριασμός περιείχε υπόλοιπο 111.000,00 EUR που είχε σχηματισθεί ως κατά δήλωση του ιδίου στη σελίδα 7 του συμπληρωματικού υπομνήματος από μεταφορά από τον προσωπικό του λογαριασμό στην με αρ., που

είχε τροφοδοτηθεί από επικαλούμενη ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (ως σχετ. 15 & 16 υπομνήματος) με τα ποσά: 70.000,00 την 27-05-2011, 26.040,76 την 14/9/2011 και 15.023,00 την 26/1/2012. Οι πιστώσεις του λογαριασμού έχουν αναφορά σε χρόνο που δεν ήταν αντικείμενο του παρόντος ελέγχου και λόγω παραγραφής. Μέρος του εκ 118.034,44 EUR ως άνω εισερχομένου εμβάσματος από τον ελεγχόμενο, ποσού 7034,44 EUR του οποίου δεν είναι γνωστή η προέλευση και σχηματίστηκε εντός του 2013 και συγκεκριμένα μετά την 9/1/2013 αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει στην υπηρεσία μας τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Κίνηση S.W.I.F.T. (SWIFT Message) της (πρώην) με αριθ. με ημερομηνία εκτύπωσης 12/07/2019 (σχετ. 1^α)
- Κίνηση της τράπεζας Πειραιώς σχετικά με την εισερχόμενη πίστωση ποσού 118.034,44€ (INCOMING PAYMENT ADVICE).

Επειδή από την αντιπαραβολή των παραπάνω προσκομισθέντων προκύπτει ότι την 11/01/2013 ο προσφεύγων με εντολή του μεταφέρει το ποσό των 118.034,44€ από τον λογαριασμό προς τον λογαριασμό Ο αριθμός αναφοράς της συναλλαγής ήταν και στις λεπτομέρειες της πληρωμής αναφέρεται «Μεταφορά Κεφαλαίου». Ομοίως, από το δεύτερο έγγραφο προκύπτει η πίστωση του εισερχόμενου ποσού ύψους 118.034,44€ στον παραπάνω λογαριασμό.

Επειδή ωστόσο ως προς την επίμαχη κατάθεση ποσού 118.034,44€, επισημαίνεται ότι η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως πρωτογενή πίστωση μόνο το ποσό των 7.034,44€ και όχι το σύνολο αυτής. Και τούτο διότι ο λογαριασμός από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό είχε υπόλοιπο την 09/01/2013 ύψους 111.000,00€, το οποίο είχε σχηματισθεί από τον προσφεύγοντα σε προηγούμενες χρήσεις. Συνεπώς, δεν προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης του υπόλοιπου ποσού των 7.034,44€ το οποίο μαζί με το ήδη υφιστάμενο υπόλοιπο των 111.000,00€ μεταφέρθηκε στον υπ' αριθ. λογαριασμό την 11/01/2013.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνει την πηγή ή προέλευση του επίμαχου ποσού των 7.034,44€, ούτε ότι αυτή αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο και όχι σε πίστωση, όπως αόριστα ισχυρίζεται. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή

ότι η επίμαχη διαφορά συνιστά προσαύξηση περιουσίας και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2611			25/01/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	702,00	702,00
2643			25/02/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	950,00	950,00
2680			10/04/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	702,00	702,00
2696			29/04/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	702,00	702,00
2788			30/07/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	454,00	454,00
2812			28/08/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	950,00	950,00
2835			26/09/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	739,00	739,00
2862			23/10/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	950,00	950,00
2888			28/11/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	739,00	739,00
2915			20/12/2013	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	950,00	950,00
ΣΥΝΟΛΟ					7.838,00	7.838,00

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τις με αριθ. καταχ. και αναλυτικές καταστάσεις μισθωμάτων ακινήτων οικονομικών ετών 2013 και 2014, οι παραπάνω πιστώσεις, αφορούν σε καταβολή μισθωμάτων από την μισθώτρια τα οποία αν και δηλώνονταν από εκείνον στο σύνολό τους στις δηλώσεις εισοδήματος των οικείων ετών, εισπράττονταν με καθυστέρηση και τμηματικώς.

Επειδή η φορολογική στις έγγραφες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, επισημαίνει σχετικά ότι τα ποσά τα οποία επικαλείται ο προσφεύγων ότι προέρχονται από είσπραξη ενοικίων, έχουν προσμετρηθεί στο σύνολο των διερευνώμενων πιστώσεων και στη συνέχεια κατά τον οριστικό προσδιορισμό μείωσαν αντίστοιχα το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον, συμπεριλαμβάνονταν στο ποσό των 14.982,98€ που αφαιρέθηκε από το αρχικώς προσδιορισθέν ποσό των 203.055,46€. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τις πιστώσεις με REC ID 2643, 2680, 2696, 2788, 2812, 2835, 2862, 2888 και 2915 αλυσιτελώς προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή ως προς την πίστωση με REC ID 2611 ποσού 702,00€ ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι, αφορά σε καταβολή μισθώματος μηνός Δεκεμβρίου 2012 από την μισθώτρια , καθόσον δήλωνε μεν τα μισθώματα στις οικείες δηλώσεις εισοδήματος, ωστόσο τα εισέπραττε τμηματικώς και με καθυστέρηση.

Επειδή η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς

προσφυγής, επαναλαμβάνει και για την επίμαχη πίστωση ότι τα ποσά που προέρχονται από είσπραξη ενοικίων, έχουν προσμετρηθεί στο καθαρό εισόδημα του προσφεύγοντος της χρήσης 2013 συνολικού ποσού 14.982,98€ που αφαιρέθηκε από το αρχικώς προσδιορισθέν ποσό των 203.055,46€.

Επειδή, ο έλεγχος τόσο επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, όσο και επί των έγγραφων απόψεων που υπέβαλλε, δεν αμφισβήτησε ότι οι επίμαχες πιστώσεις προέρχονται από καταβολή μισθωμάτων. Περαιτέρω, δεν αμφισβήτησε με οποιονδήποτε τρόπο τον προβαλλόμενο από τον προσφεύγοντα ισχυρισμό ότι η επίμαχη πίστωση αφορά σε καθυστερημένη καταβολή μισθώματος μηνός Δεκεμβρίου 2012. Κατά συνέπεια, προκύπτει τόσο η πηγή όσο και αιτία προέλευσης της επίμαχης πίστωσης. Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπόψη ότι η κρινόμενη πίστωση, εφόσον αφορά μίσθωμα του προηγούμενου έτους 2012, δεν δύναται να συμπεριληφθεί στο εισόδημα της χρήσης 2013 ύψους 14.982,98€ που αφαιρέθηκε από τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο πρωτογενείς πιστώσεις. Ως εκ τούτου, η εν λόγω πίστωση πρέπει να διαγραφεί καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2782			19/07/2013	.....	415,00	415,00
2833			23/09/2013	.....	200,00	200,00
ΣΥΝΟΛΟ					615,00	615,00

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προαναφερθείσες πιστώσεις αφορούν σε παροχή νομικών υπηρεσιών για έκδοση συναινετικού διαζυγίου προς τον
..... προς τον οποίο εκδόθηκε η ΑΠΥ Μάλιστα προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει στην υπηρεσία μας την υπ' αριθ. /2013 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών συνολικού ποσού 394,83€ προς τον (σχετ. 8).

Επειδή η φορολογική αρχή ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλείται ότι προέρχονται από παροχή υπηρεσιών, επισημαίνει ότι έχουν προσμετρηθεί τα ποσά αυτά στο σύνολο των διερευνώμενων πιστώσεων και στη συνέχεια κατά τον οριστικό προσδιορισμό, μείωσαν αντίστοιχα το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, καθόσον, συμπεριλαμβάνονταν στο ποσό των 14.982,98€ που αφαιρέθηκε από

το αρχικώς προσδιορισθέν ποσό των 203.055,46€. Ως εκ τούτου, αλυσιτελώς προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος και απορρίπτεται.

Ως προς την ακόλουθη πίστωση:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2637			21/02/2013	.....	181.655,90	60.551,97

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το επίμαχο ποσό προέρχεται από εξόφληση προθεσμιακής κατάθεσης και δεν δύναται να συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής: «Την 21/02/2013 απεστάλη έμβασμα ποσού 181.655,90 EUR, με συμμετοχή του ελεγχόμενου κατά 1/3 ονομαστικά, από λογαριασμό στην με αρ. (κατά δήλωση του ελεγχόμενου με τα υπομνήματά του ανήκει στη και σχηματίστηκε από ποσά προερχόμενα από αποζημίωση που έλαβε από απαλλοτρίωση ακινήτων της) στον λογαριασμό Την 21/02/2013 έκλεισε ο λογ/μος με αρ., ο ελεγχόμενος ανέλαβε αναλογία του 1/3 των 181.655,90 EUR εκ 60.551,97 EUR και όπως εμφανίζεται από το εν λόγω έμβασμα (ως) τα μετέφερε στην Ελλάδα στον λογαριασμό Η ως άνω ανάληψη – ιδιοποίηση και στη συνέχεια μεταφορά των χρημάτων στον ελληνικό λογ/μό που είναι συνδικαιούχος κατά 1/3 ποσού χρημάτων 60.551,97 EUR αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται και προσκομίζει τα παρακάτω:

- Κατάσταση του λογαριασμού της για την περίοδο 19/02/2013 – 19/02/2013 (σχετ. 3^α)
- Κίνηση S.W.I.F.T. (SWIFT Message) της (πρώην) με αριθ. με ημερομηνία εκτύπωσης 12/07/2019 (σχετ. 3^β)
- Κίνηση της σχετικά με την εισερχόμενη πίστωση ποσού 181.655,90€ (INCOMING PAYMENT ADVICE). (σχετ. 3^γ)
- Κατάσταση του λογαριασμού της για την περίοδο 01/02/2013 – 20/02/2013 (σχετ. 4^α)

Επειδή από την αντιπαραβολή και αξιολόγηση των παραπάνω προσκομισθέντων

διαπιστώνεται ότι 21/02/2013 μεταφέρθηκε το ποσό των 181.655,90€ από τον λογαριασμό με συνδικαιούχους τους ,
..... και προς τον λογαριασμό με συνδικαιούχους τα ανωτέρω πρόσωπα (αριθμός αναφοράς συναλλαγής). Ωστόσο, από την προσκομισθείσα κατάσταση του λογαριασμού της (σχετ. 3^α) προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός ήταν προθεσμιακός τρίμηνης διάρκειας. Ανοίχτηκε την 24/12/2012 και ως ημερομηνία λήξης ορίστηκε η 19/02/2013. Το αρχικό ποσό της εν λόγω προθεσμιακής ανέρχονταν σε 181.655,90€. Στις 19/02/2013 καταγράφηκαν τρεις κινήσεις ήτοι πίστωση τόκων ύψους 1.077,58€, ανάληψη ποσού 243,96€ και εξόφληση της προθεσμιακής με συνολικό ποσό 182.489,52€. Στη συνέχεια, το ποσό των 182.489,52€, όπως προκύπτει από τη σχετική κατάσταση (4^α) πιστώνεται την ίδια ημερομηνία στον λογαριασμό με αιτιολογία «Μεταφορά από Εμπρόθεσμη Κατάθεση» με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τα δύο προαναφερόμενα πρόσωπα. Από το ίδιο έγγραφο, προκύπτει ότι από τον εν λόγω λογαριασμό φεύγει το ποσό των 181.655,90€ την αμέσως επόμενη ημέρα (20/02/2013) προς τον λογαριασμό ως εξερχόμενο έμβασμα.

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση ποσού 181.655,90€, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Και τούτου διότι από τις κινήσεις μεταξύ των παραπάνω λογαριασμών προκύπτει ότι το διερευνώμενο ποσό των 181.655,90€ προήλθε από την εξόφληση της προθεσμιακής κατάθεσης που τηρούνταν στον λογαριασμό της Επιπροσθέτως, το ποσό που αποτέλεσε το κεφάλαιο της προθεσμιακής κατάθεσης, δεν σχηματίστηκε εντός της ελεγχόμενης χρήσης 2013 αλλά ήταν υφιστάμενο ήδη την 24/12/2012, ημερομηνία κατά την οποία ανοίχθηκε ο προθεσμιακός λογαριασμός. Ως εκ τούτου, η πίστωση ύψους 181.655,90€ και κατά συνέπεια το ποσό των 60.551,97€ που εξ αυτής αναλογεί στον προσφεύγοντα, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς την παρακάτω πίστωση:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2638			21/02/2013	.....	209.298,15	69.766,05

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κίνηση αφορά μεταφορά μεταξύ

λογαριασμών και δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή η φορολογική αρχή επισημαίνει σχετικά στις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις:
«Την 21/02/2013 απεστάλη έμβασμα ποσού 209.298,15 EUR, με συμμετοχή του ελεγχόμενου κατά 1/3 ονομαστικά, από λογ/μό στην με αρ. (κατά δήλωση του ελεγχόμενου με τα υπομνήματά του ανήκει στην και σχηματίστηκε από ποσά προερχόμενα από αποζημίωση που έλαβε από απαλλοτρίωση ακινήτων της) στον λογαριασμό Την 21/02/2013 έκλεισε ο λογαριασμός με αρ., ο ελεγχόμενος ανέλαβε αναλογία του 1/3 των 209.298,15 EUR εκ 69.766,05 EUR και όπως εμφανίζεται από το εν λόγω έμβασμα (ως) τα μετέφερε στην Ελλάδα στον λογαριασμό Η ως άνω ανάληψη – ιδιοποίηση και στη συνέχεια μεταφορά στον ελληνικό λογαριασμό που είναι συνδικαιούχος κατά 1/3 ποσού χρημάτων 69.766,05 EUR αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.»

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει στην υπηρεσία μας τα παρακάτω στοιχεία:

- Κατάσταση του λογαριασμού της για την περίοδο 01/02/2013 – 20/02/2013
- Κίνηση S.W.I.F.T. (SWIFT Message) της (πρώην) με αριθ. με ημερομηνία εκτύπωσης 12/07/2019
- Κίνηση της σχετικά με την εισερχόμενη πίστωση ποσού 209.298,15€ (INCOMING PAYMENT ADVICE).
- Κατάσταση του λογαριασμού της για την περίοδο 19/11/2012 – 22/11/2012.
- Κατάσταση του λογαριασμού της για την περίοδο 19/02/2013 – 19/02/2013.

Επειδή από την αντιπαραβολή και αξιολόγηση των παραπάνω προσκομισθέντων διαπιστώνεται ότι 27/09/2011 πραγματοποιείται στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με δικαιούχους τους, και κατάθεση ποσού 200.000,00€. Ο εν λόγω λογαριασμός ανοίχθηκε ως προθεσμιακός τρίμηνης διάρκειας με ημερομηνία λήξης την 19/02/2013. Στη συνέχεια την 19/02/2013 με τη λήξη της προθεσμιακής κατάθεσης,

πραγματοποιείται εξόφληση συνολικού ποσού 201.913,77€ (αρχικό κεφάλαιο 200.000,00€ πλέον τόκων ύψους 1.913,17€). Την ίδια ως άνω ημερομηνία μεταφέρεται το ποσό των 201.913,17€ με αιτιολογία «Μεταφορά από εμπρόθεσμη κατάθεση» στον υπ' αριθ. λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τα δύο προαναφερόμενα πρόσωπα (ο οποίος είχε ήδη υφιστάμενο υπόλοιπο ύψους 9.288,380€) και εν συνεχεία, αυθημερόν, αποστέλλεται από τον ίδιο λογαριασμό το ποσό των 209.298,15€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό ως εξερχόμενο έμβασμα.

Επειδή από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση ποσού 209.298,15€, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Και τούτου διότι από τις κινήσεις μεταξύ των παραπάνω λογαριασμών προκύπτει ότι το διερευνώμενο ποσό των 209.298,15€ προήλθε από εξόφληση προθεσμιακής κατάθεσης που τηρούνταν στον λογαριασμό της Επιπροσθέτως, το ποσό ύψους 200.000,00€ που αποτέλεσε το κεφάλαιο της προθεσμιακής κατάθεσης, δεν σχηματίσθηκε εντός της ελεγχόμενης χρήσης 2013 αλλά ήταν υφιστάμενο ήδη την 19/11/2012, ημερομηνία κατά την οποία ανοίχθηκε ο προθεσμιακός λογαριασμός. Ως εκ τούτου, η πίστωση ύψους 209.298,15€ και κατά συνέπεια το ποσό των 69.766,05€ που εξ αυτής αναλογεί στον προσφεύγοντα, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς την ακόλουθη πίστωση:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2710			13/05/2013	.....	225.000,00	56.250,00

Επειδή ως προς την παραπάνω πίστωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε προϊόν από λήξη προθεσμιακής κατάθεσης.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν κάνει οποιαδήποτε αναφορά για την εν λόγω πίστωση στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του προσκομίζει στην υπηρεσία μας τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Κατάσταση της τράπεζας καταθετικών και επενδυτικών προϊόντων του του με ημερομηνία 31/12/2012 (Global Statement) (σχετ. 6^α)

- Αντίγραφο Απόδειξης Προθεσμιακής Κατάθεσης στον προθεσμιακό λογαριασμό της (σχετ. 6^β).

Επειδή από την επισκόπηση του πρώτου σχετικού προσκομισθέντος εγγράφου, προκύπτει ότι ο του (πατέρας του προσφεύγοντος) διέθετε, μεταξύ άλλων, στην τον προθεσμιακό λογαριασμό με αριθμό Η διάρκεια της προθεσμιακής κατάθεσης ήταν εννεάμηνη με έναρξη την 13/08/2012 και λήξη την 13/05/2013, ενώ το αρχικό κεφάλαιο αυτής ήταν 225.000,00€. Από το δεύτερο προσκομιζόμενο έγγραφο, προκύπτει ότι στη λήξη της προαναφερθείσας προθεσμιακής κατάθεσης ήτοι την 13/05/2013, το κεφάλαιο και οι τόκοι θα πιστώνονταν στον λογαριασμό της ίδιας τράπεζας. Κατά συνέπεια, η πίστωση ποσού 225.000,00€ δεν αφορά σε πρωτογενή κατάθεση αλλά προέρχεται από εξόφληση προθεσμιακής κατάθεσης με κεφάλαιο σχηματισθέν προ της 31/12/2012 του πατέρα του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης της επίμαχης πίστωσης και το ποσό των 56.250,00€ που αναλογεί στον προσφεύγοντα, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς τις παρακάτω πιστώσεις:

Rec ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
2845			08/10/2013	.....	2.000,00	666,67
2879			13/11/2013	.....	1.000,00	333,33
ΣΥΝΟΛΟ					3.000,00	1.000,00

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται για την πρώτη εκ των ανωτέρω απεικονιζόμενων πιστώσεων ότι αφορά σε επανακατάθεση ποσού το οποίο είχε την 26/09/2013 αναλάβει από τον ίδιο λογαριασμό. Για τη δε δεύτερη πίστωση, διατείνεται ότι αφορά σε μεταφορά από τον υπ' αριθ. προσωπικό λογαριασμό της αδερφής του προς τον επίμαχο λογαριασμό που είναι κοινός.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτούς τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς καθόσον σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν ήταν δυνατή η επαλήθευση από τα προσκομισθέντα εκ μέρους του προσφεύγοντα έγγραφα. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι στις έγγραφες απόψεις που υποβλήθηκαν επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γίνεται καμία αναφορά από τη φορολογική αρχή για τις παραπάνω κρινόμενες πιστώσεις.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του, επικαλείται και

προσκομίζει:

- Αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού της για την περίοδο 20/08/2013-20/11/2013 (σχετ. 7^α)
- Αναλυτικά στοιχεία του υπ' αριθ. λογαριασμού της (σχετ. 7^β).

Επειδή από την αξιολόγηση του πρώτου εκ των παραπάνω στοιχείων, προκύπτει ότι την 26/09/2013 πραγματοποιήθηκε από τον υπ' αριθ. λογαριασμό της, στον οποίο δικαιούχοι είναι οι, και ο προσφεύγων, ανάληψη ποσού 2.000,00€. Περαιτέρω, την 08/10/2013 πραγματοποιείται στον ίδιο λογαριασμό ισόποση κατάθεση.

Επειδή από την αντιπαραβολή της κίνησης του εν λόγω λογαριασμού διαπιστώνεται ότι δεν μεσολαβεί άλλη κατάθεση ποσών πλην της κρινόμενης στις 08/10/2013. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η φορολογική αρχή, δεν αναφέρεται στην συγκεκριμένη κρινόμενη πίστωση επί των εγγράφων απόψεων, παρά το γεγονός ότι από το αρχείο ΕΛΑΕΠΠ θα μπορούσε να διασταυρώσει εάν τα χρήματα επανακατατέθηκαν σε άλλο λογαριασμό στον οποίο ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος και αφετέρου ότι δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου ότι δαπανήθηκαν τα χρήματα αυτά με οποιονδήποτε τρόπο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Επειδή ως προς τη δεύτερη εκ των παραπάνω διερευνώμενων πιστώσεων, προκύπτει ότι ο λογαριασμός της, από τον οποίο μεταφέρθηκε το ποσό των 1.000,00€ ανήκει στην αδερφή του προσφεύγοντος. Επισημαίνεται επιπροσθέτως, ότι τα χρήματα μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό στον οποίο η αδερφή του προσφεύγοντος ήταν συνδικαιούχος. Επιπροσθέτως, ο έλεγχος δεν κάνει καμία αναφορά στην επίμαχη πίστωση στις υποβληθείσες έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη και τον υφιστάμενο βαθμό συγγένειας του προσφεύγοντος με τη διενεργήσασα τη μεταφορά χρημάτων (αδέρφια), το κρινόμενο ποσό δεν δύναται να συνιστά προσαύξηση περιουσίας. Τέλος, εάν υφίσταται ζήτημα δωρεάς ή χρηματικής διευκόλυνσης, είναι ζήτημα διαφορετικού ελέγχου που δύναται να διενεργήσεις η φορολογική αρχή στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της και των διατάξεων περί παραγραφής.

Επειδή από το σύνολο των παραπάνω αναφερομένων, οι πιστώσεις που αιτιολογούνται από τον προσφεύγοντα ανέρχονται αθροιστικά στο ποσό των 188.270,02€. Ως

εκ τούτου, από τις αρχικώς προσδιορισθείσες πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ύψους 203.055,46€, κρίνεται σύμφωνα με τα παραπάνω, ότι μόνο το ποσό των 14.785,44€ συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994.

Επειδή η φορολογική αρχή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να προσδιορίσει το ποσό που καταλόγισε ως εισόδημα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, αφαίρεσε από τις συνολικές πρωτογενείς πιστώσεις, το ποσό των 14.982,98€ το οποίο σύμφωνα με τον έλεγχο αποτελούσε το «Καθαρό δηλωθέν εισόδημα βάσει ΕΛΑΕΠ».

Επειδή ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την αντιπαραβολή των εισοδημάτων οικονομικού έτους 2014, όπως αυτά αποτυπώνονται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν διαφορές ως προς το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντος, που πρέπει να ληφθεί υπόψη για την επίμαχη χρήση. Ειδικότερα, σύμφωνα με το έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 δήλωσε τα παρακάτω εισοδήματα:

Κωδικός	Περιγραφή Κωδικού	Ποσό
103	Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κατοικιών	11.400,00
517	Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος	607,00
667	Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	2.847,04
Σύνολο εισοδημάτων		14.854,04

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα την ΠΟΛ. 1175/2017 σε κάθε περίπτωση ελέγχου προσαύξησης περιουσίας οι σχετικές πιστώσεις πρέπει να αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Συνεπώς, στο παραπάνω ποσό των ακαθαρίστων εσόδων από την άσκηση δραστηριότητας του προσφεύγοντος πρέπει να προστεθεί και το ποσό των 144,21€ το οποίο αντιστοιχεί στον ΦΠΑ (ποσοστού 23%) των ακαθαρίστων εσόδων της επίμαχης χρήσης. Κατά συνέπεια το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος που πρέπει να ληφθεί υπόψη και να αφαιρεθεί από το προσδιορισθέν ως προσαύξηση περιουσίας ποσό ανέρχεται σε 14.998,25€ (14.854,04€ + 144,21€).

Από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014 βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

Συνολικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων βάσει ελέγχου	203.055,46
Μείον πιστώσεις που αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα βάσει της παρούσας	188.270,02
Συνολικό ποσό πρωτογενών πιστώσεων βάσει απόφασης ΔΕΔ	14.785,44

Μείον εισοδήματα που λαμβάνονται υπόψη βάσει της παρούσας	14.998,25
Σύνολο εισοδήματος άρθ. 48§3 ν. 2238/1994	-

Κατά συνέπεια, βάσει του παραπάνω πίνακα, εφόσον το εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την κρινόμενη χρήση, υπερβαίνει το ποσό των πρωτογενών πιστώσεων, όπως αυτό προσδιορίζεται δυνάμει της παρούσας απόφασης, δεν υφίσταται εισόδημα του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **17-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	58.713,62	0,00
Πρόσθετος Φόρος	60.216,69	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	8.398,95	0,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	127.329,26	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.